



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13984.720204/2011-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3003-000.199 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**
Sessão de 21 de março de 2019
Matéria PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente NEREU RODRIGUES & CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. REGIME ALTERNATIVO. COMBUSTÍVEL NÃO UTILIZADO NA PRODUÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Somente geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários, assim definidos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, que sejam consumidos no processo produtivo mediante contato físico direto com o produto final. Os combustíveis consumidos na extração, manejo e manuseio de toras e lâminas de madeira e no transporte de toras, lâminas e compensados de pinus, não integram o produto final nem são desgastados/consumidos pela ação direta sobre o produto final.

(Súmula CARF nº 19; Parecer Normativo CST nº 65/1979; art. 1º, § 5º da Lei nº 10.276/01, arts. 2º e 3º, caput e parágrafo único, da Lei nº. 9.363/1996; art. 164 do RIPI/2002).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Marcos Antonio Borges - Presidente.

(assinado digitalmente)
Vinícius Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges (presidente da turma), Márcio Robson Costa, Vinícius Guimarães e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

O presente processo versa sobre pedido de ressarcimento de crédito presumido do IPI, com base na Lei nº 10.276/2001, no valor total de R\$ 284.672,38, com declarações de compensação vinculadas ao pedido.

Após a apreciação do pedido, a autoridade fiscal reconheceu parcialmente o crédito pleiteado, no valor de R\$ 102.184,40, conforme despacho decisório às fls. 197 a 209, tendo sido efetuadas glosas atinentes a receita de exportação, insumos adquiridos de pessoas físicas, combustíveis consumidos na extração, manejo e manuseio de toras e lâminas de madeira e no transporte de toras, lâminas e compensados, assim como à energia elétrica despendida em iluminação pública e área administrativa.

Inconformada, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, contestando todas as glosas efetuadas pela fiscalização, com exceção da glosa com energia elétrica.

Ao apreciar a impugnação, a 3ª Turma da DRJ em Belém decidiu por converter o julgamento em diligência (fls. 248 a 252), nos seguintes termos:

Desta feita, decide a Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém-PA, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, na forma dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972, modificado pela Lei nº 8.748/1993, e do artigo 15, § 10, da Portaria MF nº 341/2011, para as seguintes providências:

b) Dar ciência à recorrente da presente Resolução;

b) Adotar medidas para que, em sede de Diligência e com base nos documentos trazidos aos autos pelo sujeito passivo, sem prejuízo de outros que a autoridade fiscal avalie necessários, para o fim de:

1) Incluir na base de cálculo do crédito presumido os valores das receitas de exportação relativas às notas fiscais emitidas no 1º trimestre de 2006, cuja exportação teria ocorrido no 2º trimestre de 2006, se não houver outro(s) fundamento(s) para manutenção das glosas. Demonstrar as notas fiscais desconsideradas, se ocorrer, e o fato motivador;

2) Incluir na base de cálculo do crédito presumido os valores correspondentes a aquisições de insumos provenientes de pessoas físicas e/ou cooperativas, se não houver outro(s) fundamento(s) para manutenção das glosas;

3) Excluir as notas fiscais emitidas em setembro, cujas exportações ocorreram somente no 4º trimestre; e

4) Refazer a apuração do quantum do direito creditório a ressarcir.

c) Dar ciência ao sujeito passivo do resultado da Diligência Fiscal, deferindo-lhe prazo para manifestação acerca dos fatos novos, observado o disposto no art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, incluído pela Lei nº 8.748, de 1993.

d) Encaminhar os autos à DRJ/Belém, após o cumprimento da diligência, para prosseguimento do julgamento administrativo.

Em cumprimento da diligência, o Núcleo de Arrecadação e Cobrança da DRF/Lages-SC emitiu a Informação Fiscal nº 033/2015 (fls. 253 a 256), com as seguintes conclusões:

*“Providências adotadas:
Incluiu-se na base de cálculo do crédito presumido o valor de R\$ 404.425,10 correspondente à receita de exportação relativa às notas fiscais emitidas no 1º trimestre de 2006, cuja exportação teria ocorrido no 2º trimestre de 2006;
Incluiu-se na base de cálculo do crédito presumido o valor de R\$ 975.287,89 correspondente às aquisições de insumos de pessoas físicas e/ou cooperativas;
Excluiu-se o valor de R\$ 704.818,04 correspondente às notas fiscais emitidas em setembro, cujas exportações ocorreram somente no quarto trimestre, conforme planilha às fls. 239/243;
Assim, o crédito presumido de IPI relativo ao terceiro trimestre de 2006 deverá ser ajustado, conforme demonstrado no quadro abaixo: (quadro à fl. 255) (...)
Efetuados os ajustes necessários, apurou-se crédito presumido de IPI relativo ao terceiro trimestre de 2006 no valor de R\$ 251.591,79 (duzentos e cinquenta e um mil quinhentos e noventa e um reais e setenta e nove centavos).”*

A recorrente não se pronunciou sobre o resultado da diligência, tendo o processo sido remetido à DRJ para julgamento. Apreciando a impugnação, a 3ª Turma da DRJ em Belém deu parcial provimento à manifestação de inconformidade, conforme ementa transcrita:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006
MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.
Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.
CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. REGIME ALTERNATIVO. BASE DE CÁLCULO.
Segundo o regime alternativo da Lei nº 10.276, de 2001, somente podem ser computados na apuração do crédito presumido do IPI os gastos com energia elétrica e combustíveis utilizados no processo produtivo.
INSUMOS. COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO. NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELO ADQUIRENTE.
A emissão de Nota Fiscal de entrada, pelo adquirente, somente é permitida quando o remetente dos produtos não é obrigado à sua emissão. No caso em análise, porém, por serem estabelecimentos industriais, os fornecedores estão obrigados à emissão de Notas Fiscais quando derem saída aos seus produtos. Não há, portanto, amparo legal para emissão de Nota Fiscal de entrada pelo estabelecimento industrial adquirente, até porque, os mesmos fornecedores emitiram Notas Fiscais no período.
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL.*

Toda declaração de compensação depende da existência de um crédito, razão pela qual deve ser homologada na exata medida do direito creditório reconhecido.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, delimitando sua contestação à inclusão na base de cálculo do crédito presumido do IPI os gastos com combustível consumido na extração e transporte de madeira, conforme excertos do recurso:

Conforme os documentos fiscais de aquisição de combustíveis, o Contribuinte além dos abastecimentos em postos de combustíveis adquiriria grande parte de "distribuidor". Na indústria abastecia conforme suas necessidades produtivas.

Conforme descrição do "Processo Produtivo" se constata que inicia com a extração das toras em florestas de terceiros. Assim os combustíveis utilizados tanto na extração quanto no transporte são CUSTOS IMPRESCINDÍVEIS e compõem o valor da matéria-prima que chega até o pátio da Empresa.

O Processo Produtivo do Contribuinte compreende a extração e transporte com frota própria dos insumos e dos produtos acabados. Ainda assim, existe abastecimento dos caminhões em postos de combustíveis, que neste caso específico não devem ser incluídos.

Quanto às aquisições de "Carga Fechada" foram destinados, conforme demonstrado, em máquinas, equipamentos e no transporte até a Indústria e desta até o Porto.

Não há como desmembrar o Processo Produtivo do Contribuinte, haja vista atividade extrativa preceder à transformação da Matéria-Prima em Produtos Acabados.

Essa a razão da inclusão dos combustíveis na base de cálculo do DCP.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos e requisitos de admissibilidade.

A controvérsia está circunscrita à exclusão, da base de cálculo do crédito presumido de IPI, das despesas com combustíveis consumidos na extração, manejo e manuseio de toras e lâminas de madeira e no transporte de toras, lâminas e compensados de pinus.

Apreciando a matéria, o colegiado *a quo* assim se posicionou:

Combustíveis.

A despeito de se tratar de um regime de apuração alternativo, no qual são admitidos custos de aquisição de energia elétrica e de combustíveis, além dos valores atinentes à prestação de serviço no caso de industrialização sob encomenda, estes fatores devem ser empregados diretamente no processo industrial.

*Pelo que se depreende do exame dos autos, foram incluídos no DCP os custos de aquisição de combustíveis consumidos na extração, manejo e manuseio de toras e lâminas de madeira e no transporte de toras, lâminas e compensados de pinus, ou seja, **foi incluída parcela não utilizado diretamente na industrialização do produto exportado, vale dizer, não usado nos equipamentos e máquinas industriais. Assim, impõe-se a manutenção da glosa.***(g.n.)

Como relatado, a recorrente sustenta que o combustível usado na extração e transporte da matéria-prima representa custo imprescindível, agregado ao custo da matéria-prima. Argumenta, ainda, que o processo produtivo da empresa compreende a extração e transporte, com frota própria, de produtos acabados e insumos, não sendo possível a dissociação do "*processo produtivo do Contribuinte, haja vista atividade extrativa preceder à transformação da Matéria-Prima em Produtos Acabados*".

Inicialmente, importa lembrar que a sistemática de apuração do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, enunciado na Lei nº 10.276/01, está intrinsecamente ligada ao regime de crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363/96, de maneira que o arcabouço normativo deste regime se estende, em grande medida, àquele outro, conforme dispõe o art. 1º, § 5º da Lei nº 10.276/01, *in verbis*:

§ 5º Aplicam-se ao crédito presumido determinado na forma deste artigo todas as demais normas estabelecidas na Lei nº. 9.363, de 1996.

Como se vê, todas as normas trazidas na Lei nº. 9.363/1996 devem ser aplicadas ao regime alternativo estabelecido pela Lei nº 10.276/01. Nessa linha, os arts. 2º e 3º (caput e parágrafo único) da Lei nº. 9.363/1996, a seguir transcritos, trazem importante regramento a ser aplicado na apuração do crédito presumido do regime alternativo (grifei algumas partes):

*Art. 2º A base de cálculo do crédito presumido será determinada mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de **matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem** referidos no artigo anterior, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador.*

(...)

Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Dos dispositivos transcritos, observa-se que a base de cálculo do crédito presumido de IPI deverá ser determinada a partir do valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, definidos conforme a legislação do IPI.

Com relação, especificamente, aos produtos intermediários, o Parecer Normativo CST nº. 65/1979 delimitou o significado da expressão "consumidos na produção", tendo consignado que deve ser tomada em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida. Tal concepção foi encampada pelo art. 164 do RIPI/2002 (DECRETO Nº 4.544/2002), tendo o RIPI/2010 (DECRETO Nº 7.212/2010) reproduzido o mesmo preceito em seu art. 226:

"Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

*I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, **forem consumidos no processo de industrialização**, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;"*

(grifei)

O conceito de produto intermediário acima esposado se aplica ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 10.276/01, não só por força da aplicação, como visto, do arcabouço normativo do regime de crédito da Lei nº 9.363/96, mas, também, pelo que dispõe o art. 1º, § 4º da Lei nº 10.276/01, segundo o qual a opção pelo regime alternativo deverá ser exercida **em conformidade com as normas da Secretaria da Receita Federal**, entre as quais, sem dúvida, o citado Parecer Normativo CST nº. 65/1979, o qual delineia, em seu item 11, o escopo de despesas dedutíveis:

11. Em resumo, geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, "stricto sensu", material de embalagens), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; ou vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face dos princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente."

No tocante ao combustível consumido na extração, manejo e manuseio de toras e lâminas de madeira e no transporte de toras, lâminas e compensados de pinus, evidente que não se trata de material de embalagem ou matéria-prima. Restaria saber se, nesse caso, o combustível poderia ser entendido como produto intermediário, de maneira a ser incluído na base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Sobre esse tema, a jurisprudência do CARF tem decidido, nos últimos anos, que não devem integrar a base de cálculo do crédito presumido de IPI as aquisições de combustíveis e energia elétrica, uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se afigurando como matéria-prima ou produto intermediário. Foram várias as decisões nesse sentido, a ponto de ter sido exarada a Súmula CARF nº. 19, transcrita a seguir:

"Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário."

Percebe-se, da leitura da súmula, que a razão para a exclusão da aquisição de combustível da base de cálculo do crédito presumido é, precisamente, a constatação que aquele material não é **consumido** em contato direto com o produto, tendo a referida súmula encampado o conceito de insumos sedimentado no decurso de vários anos no âmbito da legislação do IPI e incorporado, de forma paradigmática, no Parecer Normativo CST nº. 65/1979.

Naturalmente, a *ratio decidendi* da Súmula CARF nº. 19 deve ser estendida ao caso de crédito presumido de IPI do regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276/01, ao qual se aplica, como visto, o arcabouço jurídico e lógica sistêmica do regime de créditos previsto pela Lei nº 9.363/1996 - relembrando, vide: art. 1º, § 5º da Lei nº 10.276/01 e os arts. 2º e 3º, caput e parágrafo único, da Lei nº. 9.363/1996.

Na esteira de tal entendimento, vejam-se, por exemplo, o Acórdão nº. 3402-001.794, julgado em 24/05/2012, Acórdão nº. 3302-003.005, julgado em 24/01/2016, Acórdão nº. 3402-004.778, julgado em 12/12/2017, o Acórdão nº. 3301-005.330, julgado em 23/10/2018, cujas ementas seguem transcritas na parte que interessa à presente análise:

Acórdão nº. 3402-001.794

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003*

IPI - CREDITO PRESUMIDO - LEI Nº 9.363/96 - REGIME ALTERNATIVO - Lei nº 10.276/2001 COMBUSTÍVEIS TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA EM FROTA PRÓPRIA - SÚMULA 19 DO CARF - OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA DAS SÚMULAS PELOS MEMBROS DO CARF - ART. 72 DO RI/CARF.

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Acórdão nº. 3302-003.005

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. REGIME ALTERNATIVO. ATIVIDADE AGRÍCOLA.

O valor das aquisições de matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, combustíveis e lubrificantes empregados na fase agrícola do processo produtivo (cultivo da cana-de-açúcar) devem ser excluídos da base de cálculo do crédito presumido.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

Somente geram direito ao crédito presumido os materiais intermediários, assim definidos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, que sejam consumidos no processo produtivo mediante contato físico direto com o produto em fabricação, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente. (Súmula CARF nº 19; Pareceres Normativos nº 65, de 1979 e 181, de 1979).

Acórdão nº. 3402-004.778

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

IPI. RESSARCIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI RELATIVO AO PIS/COFINS. DESPESAS COM INSUMOS. COMBUSTÍVEIS, ENERGIA ELÉTRICA, MATERIAL LABORATORIAL.

Somente podem ser incluídos na base de cálculo do crédito presumido as aquisições de matéria-prima de produto intermediário ou de material de embalagem. Os combustíveis, energia elétrica e materiais laboratoriais não caracterizam matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, pois não se integram ao produto final, nem foram consumidos, no processo de fabricação, em decorrência de ação direta sobre o produto final (Súmula CARF n.º 19 e Parecer Normativo n.º 65/1979).

Acórdão nº. 3301-005.330

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. BASE DE CÁLCULO.

Os conceitos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem são os admitidos na legislação aplicável do IPI, não abrangendo os bens destinados ao ativo permanente, o material de consumo e combustíveis, bem como partes e peças de máquinas.

Pela análise das decisões, está claro o entendimento de que: (i) o conceito de insumos, para fins de delimitação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, é aquele consagrado na legislação do IPI, ou seja, somente devem integrar a base de cálculo do crédito presumido do IPI as aquisições de matérias-primas, materiais de embalagem e produtos intermediários que sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre o produto final; (ii) as aquisições de combustíveis não integram a base de cálculo do crédito presumido do IPI - Lei nº. 9.363/96 e Lei nº. 10.276/01, uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando no conceito de matéria-prima nem produto intermediário.

No caso concreto, por mais relevante que sejam para a atividade empresarial da recorrente, os combustíveis consumidos na extração, manejo e manuseio de toras e lâminas de madeira e no transporte de toras, lâminas e compensados de pinus, não integram o produto final nem são desgastados/consumidos pela ação direta sobre o produto final. Assim, as aquisições de combustíveis não se subsumem ao conceito de matéria-prima ou produto intermediário no âmbito da legislação do IPI, devendo ser excluídas da base de cálculo do crédito presumido de IPI.

Além disso, não há como equiparar a atividade extrativa, anterior à produção, com o processo produtivo que tem como resultado a transformação da matéria-prima em produto acabado, como assinala a própria recorrente - se as despesas com combustíveis são, segundo a recorrente, *"CUSTOS IMPRESCINDÍVEIS e compõem o valor da matéria-prima que chega até o pátio da Empresa"*, representam, obviamente, dispêndios anteriores ao processo produtivo.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Vinícius Guimarães - Relator